

模憲字第 1 號判決

- 裁判字號：模憲字第 1 號判決
- 裁判日期：中華民國 103 年 7 月 15 日

【主文】

財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就一〇〇年六月二十二日修正前加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱：營業稅法施行細則）第五十二條第二項第一款有關如何認定九十九年十一月十二日修正前加值型及非加值型營業稅法（下稱：營業稅法）第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示營業人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於追徵漏稅額時，不宜准其扣抵銷項稅額部分，與營業稅法第十五條第一項、第五十一條第三款、同法施行細則第五十二條第二項第一款等規定之立法意旨及加值型營業稅之制度精神不符，違反憲法第十九條之租稅法律主義及正當法律程序原則。系爭函關於稽徵機關作成漏稅罰前，排除營業人提出合法憑證之權利、減輕稽徵機關查明漏稅事實應盡之舉證責任，而將原僅違反進項稅額申報義務而無實質漏稅結果之行為，轉以漏稅罰處罰之，違反憲法第十九條之租稅法律主義及正當法律程序原則，並有違憲法第二十三條之比例原則。系爭函應自本判決公布之日起不再援用。

【判決理由】（精簡版）

一、受理之審查

聲請人坤○科技有限公司於九十四年四月間申報當期營業稅，因誤將九筆銷項發票及進項發票申報為作廢。財政部台北市國稅局依財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函（下稱系爭函）說明三：「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提。」拒絕聲請人以進項稅額扣抵營業稅，並據以認聲請人短報或漏報銷售額，違反營業稅法第五十一條第三款，按所漏稅額處一倍罰鍰。聲請人依法循求救濟敗訴確定，爰以臺北高等行政法院九十六年度訴字第一三六七號判決（下稱系爭判決）所適用之系爭函有違憲疑義，聲請解釋憲法。

聲請人主張系爭判決所適用之系爭函，未經法律明確授權，而以行政命令排除聲請人扣抵進項稅額，有違憲法第十九條之租稅法律主義，並已窮盡審級救濟途徑，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款聲請解釋憲法，應予受理。

二、憲法第十九條之正當法律程序保障

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課予人民稅捐，所依據之法規及稽徵程序，須以法律規定，其內容更須實質正當。

稅捐法規基於正當法律程序原則之要求，凡牽涉人民自由權利限制者，其構成要件均應符合法律明確性原則。法律規定所使用之抽象概念或概括條款等，其意義依法條文義及立法目的，需非難以理解且為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，始與法律明確性原則無違（司法院釋字第四三二號、第四九一號、第六〇二號、第六三六號及第六五九號解釋參照）。稅捐法令有使用抽象概念或概括條款之必要者，主管機關即有義務使受規範者知悉其內涵，使人民得於規劃經濟活動前即理解規範意義及效果。為避免人民濫用私法形成自由規避納稅義務，租稅法規之解釋適用，雖本於立法目的，衡酌經濟活動之實質意義，以落實實質課稅之公平原則，惟仍應嚴守合理文義解釋及立法目的範圍界線，不得透過「經濟上之意義及實質課稅之公平原則」擴張或變更課稅之構成要件。

國家對人民課以納稅義務，於核課處分作成前，應給予人民表示意見、提出或申請調查證據等程序參與權。又，為督促人民履行納稅義務，國家固得課以人民相當之協力義務，惟國家不得藉由協力義務，解除稅捐稽徵機關之舉證責任；國家對於人民違反納稅義務或協力義務之行為，縱得以法律明定漏稅罰及行為罰等租稅罰，惟此屬人民於依法納稅之義務外，國家進一步對人民科以財產上之不利益處分，故相關處罰處分之作成，應適用更嚴

格之正當法律程序標準。

三、系爭函違反正當法律程序

營業稅法第五十一條第三款規定：營業人短報或漏報銷售額者，稽徵機關除追繳稅款外，並按所漏稅額處以罰鍰。依據系爭函之釋示，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。準此，稽徵機關追徵漏稅額時，將以營業人就該進項稅額之申報，事先已盡協力義務為扣抵銷項稅額之前提，完全無視營業人提出既存之合法進項憑證，以及營業稅法未規定違反進項稅額申報協力義務之法律效果等事實。有鑑於證明並無漏稅或漏稅額低於主管機關認定金額等事實乃人民應有之權利，系爭函增加法律所未規定之要件，未經法律授權逕限制人民舉證未逃漏稅捐之權利，並排除合法進項憑證之證據能力，顯已違反憲法第十九條課徵租稅之正當法律程序。

四、漏稅額之客觀舉證責任分配

稅捐稽徵法第十二條之一第四項規定：「課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」此乃我國租稅事項客觀舉證責任分配之原則。營業稅法第三十五條雖規定營業人之申報進項稅額協力義務，惟未規定違反時之效果。是以營業人漏稅事實之認定，自應回歸稅捐稽徵法第十二條之一第四項之原則，由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任。

系爭函之說明三於法無明文規定或具體明確授權之情形下，自行將進項稅額之扣抵限於「已申報」情形，實際上免除稅捐稽徵機關就短、漏報銷售額之漏稅事實

應負之客觀舉證責任、增加營業人可能之租稅負擔，明顯違反憲法第十九條之正當法律程序原則。

五、漏稅罰之客觀舉證責任

系爭函非僅限制營業人以合法憑證扣抵銷項稅額之權利，更進一步將對人民之不利益延伸至漏稅罰客觀舉證責任之分配。

查漏稅罰係人民於依法納稅義務之外，國家進一步對人民科以財產不利益之處分，故應適用更嚴格之正當法律程序標準。逃漏稅之處罰，應以「漏稅事實」存在為前提（司法院釋字三三七號、五〇三號解釋參照）。對於限制人民財產權之漏稅處罰，所憑據「漏稅事實」之客觀舉證責任，應落實有證據始得處罰之原則，由行使裁罰權之機關負擔完全之客觀舉證責任。

系爭函之說明三擅以行政函釋排除營業人提出合法進項稅額憑證證明漏稅事實不存在等對其有利證據之權利，使稅捐稽徵機關得在未盡漏稅事實之舉證責任情況下，擅自推定人民逃漏稅捐而課以處罰，其違反憲法第十九條之正當法律程序原則甚明。

再者，漏稅罰之目的，旨在維持國家之租稅利益及租稅秩序。系爭函拒絕營業人主張扣抵合法進項稅額，實質上將漏未申報進項稅額之行為轉以漏稅行為處理，並據以科罰，已背離營業稅法第五十一條第三款處罰漏稅、確保國家租稅利益之目的，乃違反稅捐稽徵之正當程序，而侵害人民之財產權、抵觸憲法第十九條之實質正當法律程序原則。

六、結論

系爭函「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提」與營業稅法第五十一條第三款以實質漏稅額為裁罰計算依據之立法意旨不符，抵觸憲法第十九條課徵租稅所應遵循之正當法律程序原則，而與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違。

系爭函應自本判決公布之日起不再援用，聲請人得依司法院釋字第一七七號、第一八五號及第一九三號解釋意旨，聲請再審。

模擬憲法法庭

審判長 大法官 南怡君
 主筆大法官 劉昌坪
 主筆大法官 黃任顯
 大法官 曾天運
 大法官 陳昱良
 大法官 林心惠
 大法官 李懷農

完整判決理由及理由書，詳見：
 模擬憲法法庭公報，刊於台灣法學雜誌，252 期（2014.07.15），
 頁 141-154。